



Direzione Centrale Normativa

Roma, 20 dicembre 2013

OGGETTO: *Questioni fiscali di interesse delle società sportive, emerse nel corso delle riunioni del Tavolo tecnico tra Agenzia delle Entrate e rappresentanti della Federazione Italiana Giuoco Calcio e delle Leghe Nazionali Professionisti*

INDICE

PREMESSA	3
1. QUESTIONI RIGUARDANTI LE IMPOSTE SUI REDDITI E L'IRAP .3	
1.1 Prima sistemazione dei calciatori professionisti	4
1.2 Sede di lavoro dei calciatori professionisti “tesserati” con le società sportive	5
1.3 Ritiri pre-campionato e ritiri pre-partita.....	6
1.4 Vitto nella giornata di allenamento.....	7
1.5 Biglietti omaggio	8
1.6 Charter aereo utilizzato per le trasferte.....	8
1.7 Beni assegnati in virtù di contratti con gli sponsor	9
1.8 Premi erogati dagli sponsor	10
1.9 Provini di atleti minorenni.....	11
1.10 Osservatori di giocatori.....	11
1.11 Servizi di assistenza e controllo presso lo Stadio effettuato da steward	13
1.12 Ammortamento del diritto pluriennale alle prestazioni sportive di un calciatore	14
2. QUESTIONI RIGUARDANTI L'IVA	17
2.1 Cessione del contratto relativo alle prestazioni dei calciatori - Momento di effettuazione dell'operazione	17
2.2 Integrazione successiva del prezzo (additional compensation)	18
2.3 Trattamento del “premio di preparazione”, del “premio alla carriera”, dell’“indennità di formazione” e del “meccanismo di solidarietà”	19

PREMESSA

Con la presente circolare si esaminano alcune questioni fiscali emerse nel corso del Tavolo tecnico tra Agenzia delle Entrate e rappresentanti della Federazione Italiana Giuoco Calcio e delle Leghe Nazionali Professionisti.

1. QUESTIONI RIGUARDANTI LE IMPOSTE SUI REDDITI E L'IRAP

La legge 23 marzo 1981, n. 91, prevede norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti, intendendosi per tali gli atleti, gli allenatori, i direttori tecnico-sportivi ed i preparatori atletici, che esercitano l'attività sportiva a titolo oneroso con carattere di continuità nell'ambito delle discipline regolamentate dal CONI e che conseguono la qualificazione dalle federazioni sportive nazionali, secondo le norme emanate dalle federazioni stesse, con l'osservanza delle direttive stabilite dal CONI per la distinzione dell'attività dilettantistica da quella professionistica (art. 2).

In particolare, il rapporto tra società e atleti è oggetto di una specifica previsione secondo cui *“La prestazione a titolo oneroso dell'atleta costituisce oggetto di contratto di lavoro subordinato regolato dalle norme contenute nella presente legge.”* (art. 3, comma 1), senza ulteriori precisazioni in merito al trattamento tributario. Ciò comporta che la remunerazione dell'atleta costituisce reddito di lavoro dipendente, così come previsto dall'art. 49 del TUIR, da determinare in base alle ordinarie regole previste nell'articolo 51 del TUIR.

Solo in presenza di particolari requisiti, comunque non ricorrenti nelle questioni rappresentate, la prestazione a titolo oneroso dell'atleta costituisce oggetto di contratto di lavoro autonomo (art. 3, comma 2, della citata legge n. 91 del 1981).

In questo caso la medesima legge n. 91 del 1981 prevede espressamente, per il profilo fiscale, l'applicazione delle regole previste per i rapporti di collaborazione, attualmente rientranti nei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (art. 15, comma 1).

In ragione di quanto statuito dal legislatore civile, quindi, la remunerazione dei calciatori professionisti, di regola, trova la disciplina fiscale nell'articolo 49 del

TUIR, che definisce “... redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro ... alle dipendenze e sotto la direzione di altri ...”, e nell’articolo 51, comma 1, del TUIR, secondo cui i redditi di lavoro dipendente sono costituiti “... da tutte le somme e valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d’imposta anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro.”, salve le eccezioni previste nei successivi commi del medesimo articolo. Restano salve le disposizioni previste dalle convenzioni contro le doppie imposizioni.

1.1 Prima sistemazione dei calciatori professionisti

D. *Si chiede quale sia il trattamento delle spese di vitto ed alloggio sostenute, per un breve periodo ad inizio stagione, dalla Società in favore di giocatori, appena acquistati, non ancora in possesso di una propria abitazione.*

R. Per il calciatore professionista, legato alla società dal contratto di lavoro dipendente stipulato ai sensi dell’articolo 3 della legge n. 91 del 1981, costituiscono reddito di lavoro dipendente anche i “valori” percepiti in forma non monetaria (redditi in natura o fringe benefit), salve le specifiche eccezioni previste dall’art. 51 del TUIR. Nello specifico caso, si ritiene che per il calciatore professionista:

- il vitto a carico della società sia da considerare quale fringe benefit imponibile;
- l’alloggio a carico dalla società all’atleta sia da considerare quale fringe benefit imponibile, da valorizzare ai sensi dell’articolo 51, commi 3 e 4, lett. c), del TUIR.

Per la società sportiva, costituita nella forma di SPA o SRL, le suddette spese sono deducibili dal reddito di impresa nei limiti di quanto previsto dall’art. 95 del TUIR in tema di spese per prestazioni di lavoro. Le spese per il personale dipendente e assimilato sono indeducibili ai fini IRAP ai sensi dell’art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 446 del 1997, anche se classificate in voci del conto economico

diverse da quella relativa al costo del personale di cui voce alla B9 (cfr. n. 27/E del 2009, par. 1.4).

1.2 Sede di lavoro dei calciatori professionisti “tesserati” con le società sportive

D. *L'attività sportiva da parte dei tesserati può essere svolta in diversi Comuni. Si chiede di individuare, ai fini fiscali, il Comune di prestazione dell'attività (vedasi, ad es., art. 95, co. 2 TUIR) in quanto possono esservi:*

- *il Comune dove la Società ha la Sede legale, che in genere è anche la sede di lavoro indicata sul contratto di lavoro dipendente tra Società e calciatore;*
- *Il Comune ove è situato lo Stadio (di solito è lo stesso Comune della sede legale, altrimenti è necessaria una specifica deroga da parte dei competenti Organi federali);*
- *Il Comune dove si svolgono gli allenamenti durante la settimana (ed in alcuni casi, anche il ritiro pre-partita).*

R. Le disposizioni in materia di redditi di lavoro dipendente e di redditi di impresa non prevedono specifici criteri di individuazione della sede di lavoro. In linea generale, quindi, rileva il luogo determinato a tal fine dal contratto individuale di lavoro che, mediante una specifica indicazione o implicitamente, assegna il lavoratore a un'unità produttiva.

Anche per il calciatore professionista la sede di lavoro è quella risultante dal contratto individuale di lavoro stipulato con la società sportiva ai sensi dell'articolo 3 legge n. 91 del 1981. Considerato che i contratti stipulati dai calciatori hanno per oggetto la medesima prestazione sportiva, la sede di lavoro indicata nei rispettivi contratti è di norma la stessa per tutti i giocatori.

L'ubicazione territoriale della sede di lavoro determina il comune di prestazione dell'attività lavorativa, rilevante per l'applicazione dell'art. 95, comma 2, ultimo periodo, del TUIR.

1.3 Ritiri pre-campionato e ritiri pre-partita

D. *Si chiede quale sia il regime fiscale, ai fini IRPEF, IRES e IRAP da riservare ai costi per il soggiorno in strutture ricettive, sostenuti dalla società sportiva per i ritiri pre-campionato e pre-partita.*

R. Se il ritiro pre-campionato e/o i ritiri pre-partita si svolgono in luogo diverso dalla sede di lavoro, risultante dal contratto individuale di lavoro, i giocatori e lo staff tecnico sono da considerare, fiscalmente, in trasferta.

L'art. 51, comma 5, del TUIR prevede regole particolari per le trasferte, distinguendo a seconda del luogo di svolgimento della prestazione lavorativa.

Per i ritiri pre-campionato e/o pre-partita che si svolgono in un comune diverso da quello ove è ubicata la sede di lavoro, in base al comma 5 dell'art 51 del TUIR, il vitto e l'alloggio forniti gratuitamente dalla società sportiva ai calciatori, non rilevano ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente di questi ultimi.

Per i ritiri pre-campionato e/o pre-partita che si svolgono nell'ambito del medesimo comune in cui è ubicata la sede di lavoro, in base al citato comma 5 dell'art. 51 è prevista l'irrilevanza reddituale del solo rimborso delle spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore. Si rileva, tuttavia, che l'assoluta peculiarità della prestazione oggetto del contratto di lavoro in esame impone ai calciatori professionisti di osservare determinati obblighi che, normalmente, esulano dalle consuete statuizioni contrattuali, tra cui quello di soggiornare e pernottare nelle strutture indicate dal datore di lavoro in occasione dei ritiri, anche nelle ipotesi in cui i calciatori stessi abbiano la disponibilità di una propria abitazione. In tali particolari situazioni, si ritiene che il vitto e l'alloggio fornito gratuitamente dalla società sportiva ai calciatori professionisti e allo staff tecnico per la durata del ritiro, non rilevino ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente di questi ultimi. Le medesime considerazioni valgono anche nell'ipotesi in cui il ritiro si svolga presso la sede di lavoro.

Per le società sportive, i costi di vitto e alloggio sostenuti per i ritiri che comportano una trasferta fuori dal territorio comunale sono deducibili nei limiti

indicati dall'art. 95 del TUIR. I costi di vitto e alloggio sostenuti per i ritiri all'interno della sede o che comportano una trasferta all'interno del territorio comunale sono deducibili nei limiti di cui all'art. 109, comma 5, ultimo periodo, del TUIR, secondo cui *“Fermo restando quanto previsto dai periodi precedenti, le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'art. 95, sono deducibili nella misura del 75 per cento.”*. Si applica quanto precisato con circolare n. 6/E del 2009 in merito alla deducibilità integrale in ipotesi di servizio mensa (cfr. paragrafi n. 6 e n. 7).

Ai fini IRAP, per quanto riguarda le spese per le trasferte dei dipendenti, vale quanto precisato con circolare n. 27/E del 2009, par. 1.4, in merito alle spese sostenute dall'azienda per acquisire beni e servizi da destinare ai dipendenti per lo svolgimento dell'attività lavorativa.

1.4 Vitto nella giornata di allenamento

D. *Si chiede conferma che i costi di vitto sostenuti durante la giornata di allenamento siano deducibili ai fini IRES ed IRAP. Si chiede inoltre conferma che tali oneri non costituiscano fringe benefit per il calciatore.*

R. Nell'ipotesi in cui la giornata di allenamento si svolga nella medesima sede di lavoro indicata nel contratto stipulato dal calciatore con la società, ovvero in una struttura ubicata nello stesso comune della sede di lavoro, si ritiene possibile ove ne ricorrano le condizioni, applicare quanto previsto dall'articolo 51, comma 2, lett. c), per le somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro, nonché per quelle in mense, organizzate direttamente dal datore di lavoro o gestite da terzi.

Nell'ipotesi in cui, la giornata di allenamento sia svolta in una struttura ubicata al di fuori del comune ove è situata la normale sede di lavoro, il vitto fornito gratuitamente dalla società non rileverà fiscalmente per i calciatori, ai sensi dell'articolo 51, comma 5, del TUIR.

Per la società sportiva i costi per la somministrazione del vitto rientrano tra le spese per prestazioni di lavoro deducibili ai sensi dell'art. 95, comma 1, del

TUIR, salvo il rispetto del limite di spesa deducibile giornaliero di cui al comma 3 per l'ipotesi in cui la giornata di allenamento sia svolta in trasferta fuori del territorio comunale in cui i calciatori hanno la sede di lavoro. A fini IRAP detti costi sono deducibili nei limiti di quanto precisato con circolare la citata circolare n. 27/E del 2009, par. 1.4.

1.5 Biglietti omaggio

D. *Si chiede conferma che i costi del biglietto per la partita casalinga omaggiati al personale tecnico (calciatori, tecnici ecc., la cosiddetta "prima squadra") per propri familiari siano deducibili ai fini IRES ed IRAP, in quanto oneri di utilità sociale.*

R. I biglietti omaggio per la partita casalinga dati al personale sportivo (calciatori, tecnici, massaggiatori, preparatori atletici) per i propri familiari, indicati nell'articolo 433 del codice civile, non rappresentano fringe benefit per la persona fisica in quanto rientranti tra gli oneri di utilità sociale sostenuti volontariamente nei confronti di una categoria di dipendenti (la "prima squadra") e per il fine di ricreazione (art. 100, comma 1, del TUIR) richiamato dall'art. 51, comma 2, lett. f), del TUIR.

Il costo per la società sportiva è deducibile a fini IRES, nel rispetto dell'art. 100 del TUIR, secondo cui rilevano le spese volontariamente sostenute per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro risultanti dalla dichiarazione dei redditi, ed è deducibile a fini IRAP.

1.6 Charter aereo utilizzato per le trasferte

D. *Si chiede di conoscere quale sia il regime fiscale, ai fini IRES ed IRAP, del costo sostenuto dalla società per il charter aereo utilizzato per le trasferte della prima squadra per gare di campionato o Coppe europee o tournée estere (es. USA, Cina, ecc.), relativamente ai posti liberi non già assegnati/venduti agli sponsor o agli ospiti degli sponsor, nel caso in cui la Società sportiva noleggi un*

volo charter con la formula “vuoto per pieno”, il cui costo prescinde dal numero di passeggeri ospitati (un aereo può contenere 150/180 persone e la prima squadra è composta di circa 30/40 persone). Può essere usuale che i posti non occupati dalla prima squadra e dagli sponsor siano assegnati ad ospiti della stessa Società: Consiglio di Amministrazione, Istituzioni, Autorità, ecc. .

R. Nel caso di noleggio del charter dalla società sportiva mediante la formula contrattuale “vuoto per pieno” - in base alla quale è pagato un corrispettivo fisso a prescindere dal numero effettivo di posti occupati - si ritiene deducibile ai fini IRES e IRAP l'intero costo del volo e non la sola quota parte riferita ai membri della squadra e agli ospiti dello sponsor. Quanto precede, nel presupposto che le spese sostenute rispondano a criteri di ragionevolezza, anche in relazione alle pratiche del settore.

1.7 Beni assegnati in virtù di contratti con gli sponsor

D. *Si chiede di conoscere quale sia il regime fiscale, per la Società e per gli atleti, delle dotazioni assegnate, anche senza obbligo di restituzione, ai membri della prima squadra (giocatori, allenatori, ecc..) in esecuzione di adempimenti contrattuali assunti dalla società con sponsor esterni:*

- *griffe della moda fornitrici dei capi d'abbigliamento costituenti la divisa ufficiale;*
- *veicoli forniti perché vengano obbligatoriamente guidati dai componenti la prima squadra per raggiungere il centro di allenamento o lo stadio;*
- *beni diversi da esibire/indossare anche in occasioni di manifestazioni organizzate dallo sponsor (orologi, ecc...);*

R. I valori corrispondenti ai beni assegnati ai calciatori professionisti costituiscono, in genere, reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 51, comma 1, del TUIR. Nella particolare ipotesi in cui il calciatore professionista abbia un obbligo contrattuale di utilizzare determinati beni, ricevuti in esecuzione di un contratto stipulato tra la società sportiva e lo sponsor per cui la prima consegue un ricavo da detto utilizzo, e sussistano l'obbligo di restituzione dei beni e la

previsione di una penale a carico della società e del calciatore professionista in relazione a un eventuale inadempimento, si ritiene prevalente l'interesse del datore di lavoro. Quanto precede non vale nelle diverse ipotesi in cui non sussista un vero e proprio obbligo di utilizzo, ad esempio perché non è prevista una penale per il calciatore e la società, oppure l'obbligo di utilizzo sia limitato solo a determinate occasioni.

Costituisce comunque fringe benefit il bene non restituito al termine del contratto, da determinare in base al valore normale in quel momento.

La società sportiva è tenuta ad effettuare i relativi adempimenti fiscali, in quanto la fornitura e l'utilizzo dei beni sono oggetto di uno specifico accordo tra lo sponsor e la società sportiva, che si fa carico dell'esecuzione delle conseguenti obbligazioni contrattuali.

1.8 Premi erogati dagli sponsor

D. *Qual è il regime fiscale, ai fini IRPEF, dei premi assegnati dagli sponsor ai membri della squadra (giocatori, allenatori, ecc..) al raggiungimento di obiettivi prefissati in termini di risultati sportivi?*

R. Nella determinazione del reddito di lavoro dipendente rientrano anche i premi e le liberalità assegnati da soggetti terzi rispetto al datore di lavoro. Si ritiene che, nell'ipotesi in cui non sussista uno specifico accordo tra sponsor e società sportiva datore di lavoro, siano applicabili le precisazioni contenute nella risoluzione n. 101/E del 2005, in cui è stato chiarito che l'obbligo di effettuare la ritenuta di cui all'art. 23 del DPR n. 600 sussiste in capo al soggetto erogante ogni qual volta l'erogazione riguardi somme e valori di cui all'art. 51 del TUIR e, quindi, somme e valori "in qualunque modo riconducibili al rapporto di lavoro", ancorché siano corrisposti "a favore di soggetti che non sono propri dipendenti".

I premi in oggetto erogati dallo sponsor ai dipendenti della società sportiva, in quanto obiettivamente riconducibili fra i redditi di lavoro dipendente ai sensi

dell'art. 51 del TUIR, devono essere assoggettati dallo sponsor stesso alla ritenuta alla fonte a titolo di acconto di cui all'art. 23 del DPR n. 600 del 1973.

Al fine di consentire al datore di lavoro di operare correttamente le operazioni di conguaglio, è necessario che tra lo sponsor e la società sportiva sia attivato un sistema di comunicazioni relativamente ai premi corrisposti ai dipendenti della società sportiva (cfr., tra l'altro, risoluzione n. 76 del 24 marzo 2009).

1.9 Provini di atleti minorenni

D. *Come considerare fiscalmente i rimborsi spese per vitto ed alloggio corrisposti dalla società sportiva all'atleta minorenne, accompagnato dai genitori, per sostenere provini di 1 o 2 giorni?*

R. Non ravvisandosi alcun vincolo ai sensi dell'articolo 33 delle NOIF, né rapporti di altro tipo tra la società calcistica e l'atleta minorenne, i rimborsi spese per vitto ed alloggio per provini di 1 o 2 giorni, non rileveranno ai fini IRPEF per l'atleta minorenne. In relazione alla società sportiva, i costi sopra indicati scontano, ai fini IRES, le limitazioni di deducibilità previste dall'articolo 109, comma 5, del TUIR

1.10 Osservatori di giocatori

D. *Qual è il trattamento fiscale dei compensi erogati a collaboratori, sia residenti in Italia che all'estero, che prestano la propria attività come osservatori di giocatori nell'ambito di una, più o meno ampia, area geografica (ad es., Regione Campania o Spagna o Sud America) oppure per una singola partita (in Italia o all'estero). Si chiede, inoltre quale sia il regime fiscale da riservare alle spese di viaggio, di vitto e alloggio sostenute direttamente dalla Società in favore dell'osservatore, nonché l'attribuzione di "prepagati" riferiti tanto a prestazioni di trasporto con vettori pubblici quanto a prestazioni di vitto e alloggio nei riguardi di collaboratori non residenti.*

R. Il trattamento fiscale dei compensi corrisposti dalle società sportive agli “osservatori” di giocatori dipende dalla natura del rapporto contrattuale che intercorre tra i medesimi soggetti.

Se l’osservatore non è titolare di partita IVA e il rapporto con la società è inquadrabile fiscalmente nell’ambito dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all’art. 50, comma 1, lett. c-bis), del TUIR, si applicano le medesime disposizioni relative alla determinazione del reddito di lavoro dipendente di cui al successivo art. 51.

Nel caso di osservatore titolare di partita IVA i compensi, comprese le spese rimborsate o prepagate, concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo in base all’art. 54, comma 1, del TUIR, con conseguente obbligo di applicazione della ritenuta d’acconto da parte del committente sostituto d’imposta ai sensi dell’art. 25 del d.P.R. n. 600 del 1973. Il sostenimento direttamente da parte del committente delle spese di viaggio, vitto e alloggio non modifica detti obblighi, ma può consentire, limitatamente alle spese relative alle prestazioni alberghiere e alle somministrazioni di alimenti e bevande, la integrale deducibilità da parte del lavoratore autonomo nel rispetto di quanto previsto dall’art. 54, comma 5, secondo periodo, del TUIR (sostenimento per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura).

Se il rapporto con l’osservatore è di lavoro autonomo occasionale, fiscalmente rientrante nei redditi diversi di cui all’art. 67, comma 1, lett. l), del TUIR, la società sportiva committente è tenuta ad applicare la ritenuta d’acconto prevista dal citato art. 25 del d.P.R. n. 600 del 1973 sui compensi, comprese le spese rimborsate o prepagate, salva l’eccezione oggetto della risoluzione n. 49/E del 2013 per l’ipotesi di prestazioni di lavoro autonomo occasionale per il cui svolgimento è previsto solamente il rimborso delle spese strettamente necessarie per l’esecuzione della prestazione stessa o l’anticipo delle stesse da parte del committente, previa acquisizione dei titoli certificativi delle spese.

I criteri di determinazione dei compensi del lavoratore autonomo (abituale o occasionale) non variano se il soggetto che rende la prestazione non è

fiscalmente residente nel territorio dello stato. In detto caso, l'art. 25 del d.P.R. n. 600 del 1973 prevede l'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta del 30 per cento, salvo i compensi per le prestazioni di lavoro autonomo effettuate all'estero. È comunque salva l'applicazione delle disposizioni contro le doppie imposizioni.

Quanto precede si riflette anche sul trattamento IRAP in capo alla società sportiva delle spese in esame, da considerare deducibili solo se non costituenti reddito in capo al percettore per prestazioni di lavoro autonomo occasionale o di lavoro assimilato a quello dipendente.

1.11 Servizi di assistenza e controllo presso lo Stadio effettuato da steward

D. *Il servizio di assistenza e controllo presso lo Stadio è effettuato dai cosiddetti "steward", le cui prestazioni possono essere pagate tramite "voucher" di cui una quota (pari al 5%) costituisce corrispettivo del servizio svolto dal concessionario. Si chiede conferma che la quota di corrispettivo da erogare al concessionario (e non al prestatore del servizio) costituisca un costo deducibile ai fini IRAP in quanto remunerazione del servizio prestato dal concessionario stesso.*

R. La disciplina delle prestazioni di lavoro accessorio è stata introdotta dall'art. 70 del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276 (c.d. Legge Biagi). Il successivo articolo 72 prevede il pagamento delle prestazioni di lavoro accessorio da parte del committente mediante "buoni orari" (c.d. voucher), acquistabili telematicamente ovvero presso le rivendite autorizzate. Il prestatore di lavoro accessorio percepisce il proprio compenso presso il concessionario all'atto della restituzione dei buoni ricevuti dal beneficiario della prestazione di lavoro accessorio. Tale compenso è esente da qualsiasi imposizione fiscale e non incide sullo stato di disoccupato o inoccupato del prestatore di lavoro accessorio. Il concessionario, nel provvedere al pagamento delle spettanze alla persona che presenta i buoni e al versamento per suo conto dei contributi per fini

previdenziali all'INPS (13%) e per fini assicurativi contro gli infortuni all'INAIL (7%), e trattiene un importo a titolo di rimborso spese (5%).

La quota del 5% destinata al concessionario è deducibile ai fini IRAP in quanto costituisce remunerazione del servizio prestato dal concessionario stesso e non remunerazione della prestazione di lavoro dello steward.

1.12 Ammortamento del diritto pluriennale alle prestazioni sportive di un calciatore

La risoluzione n. 213/E del 19 dicembre 2001 ha chiarito che il diritto all'utilizzo esclusivo della prestazione del calciatore, oggetto del contratto ceduto, deve essere considerato un bene immateriale strumentale.

Il costo di acquisizione del diritto pluriennale costituisce un'immobilizzazione in quanto non esaurisce la propria utilità in un solo esercizio, ma manifesta i suoi benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi.

Tale costo, essendo collegato all'acquisizione di uno specifico diritto, non può essere considerato un "onere" pluriennale. A conferma di ciò, si evidenzia che il comma 4 dell'articolo 86 del TUIR, consentendo la rateizzazione delle plusvalenze realizzate dalle società sportive professionistiche nell'ipotesi in cui "i beni" sono stati posseduti per un periodo non inferiore a un anno, qualifica, implicitamente, il diritto in questione come bene strumentale.

La sopra menzionata risoluzione ha inoltre precisato che, pur nella sua atipicità, il diritto all'utilizzo della prestazione sportiva dell'atleta può essere meglio assimilato ai beni immateriali, come le concessioni, che danno diritto ad un *facere* esclusivo da parte dell'utilizzatore.

Dal punto di vista contabile, il Principio OIC n. 24 stabilisce che il costo delle immobilizzazioni immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione alla residua possibilità di utilizzazione. A tal proposito, la Relazione ministeriale al decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127 (di attuazione della IV e VII Direttiva Cee in materia societaria e di bilancio) evidenzia che "l'avverbio 'sistematicamente'

mira ad evitare che gli ammortamenti vengano accelerati o rallentati nei vari esercizi a seconda della convenienza, anziché essere effettuati in conformità a piani”.

Il processo di ammortamento “sistematico” non necessariamente implica l'uso di piani ad aliquota costante, anche se ciò costituisce la metodologia più immediata. In talune circostanze può essere più coerente con il principio della prudenza l'utilizzo di piani di ammortamento a quote decrescenti, oppure parametrate ad altre variabili quantitative più pertinenti alla fattispecie (*cfr.* Principio contabile OIC n. 24, paragrafo *D.III*).

In sintesi, quindi, sotto il profilo civilistico le immobilizzazioni immateriali possono essere ammortizzate anche attraverso un piano di ammortamento a quote decrescenti.

Con particolare riferimento al settore calcistico, la FIGC, nella Raccomandazione Contabile n. 1, ritiene ammissibile un ammortamento del costo del diritto pluriennale alle prestazioni sportive del calciatore effettuato sia a quote costanti che a quote decrescenti.

Tale ultimo criterio è consentito in virtù dell'esistenza del cd. “periodo protetto” (2 o 3 anni a seconda dell'età del calciatore), durante il quale non è consentito all'atleta – pena pesanti sanzioni sportive e pecuniarie – di risolvere unilateralmente il contratto con la società sportiva.

L'indennità dovuta per la risoluzione del contratto senza giusta causa è invece notevolmente ridotta se la risoluzione avviene nel periodo “non protetto”.

Per questa ragione la Raccomandazione Contabile citata, conformemente alle indicazioni del principio contabile OIC n. 24, ha previsto la possibilità di procedere in bilancio all'ammortamento del diritto utilizzando un piano a quote decrescenti, che tenga conto delle maggiori probabilità di utilizzo dell'*asset* (e quindi dei maggiori benefici attesi) durante il periodo protetto rispetto agli anni successivi (in cui il rischio di risoluzione unilaterale del contratto da parte del calciatore è più alto).

Dal punto di vista fiscale, la già citata risoluzione n. 213/E del 2001 ha chiarito che il costo di acquisizione del diritto pluriennale alle prestazioni sportive di un calciatore rientra nella categoria dei “beni immateriali” ammortizzabili ai sensi dell’articolo 103 del TUIR. Più precisamente, il costo in esame è classificabile tra gli “*altri diritti iscritti nell'attivo di bilancio*” di cui all’articolo 103, comma 2, del TUIR, e le relative quote di ammortamento sono deducibili “*in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto*”.

Al riguardo, si ritiene che il termine “*corrispondente*” non debba significare obbligatoriamente “per quote costanti”. In tal senso, infatti, depono l’abrogazione dell’articolo 13 del decreto del Presidente della Repubblica 4 febbraio 1988, n. 42 (ad opera dell’articolo 18, comma 4, del decreto legislativo 18 novembre 2005, n. 247), che prevedeva i criteri di determinazione della “quota costante” deducibile del costo dei diritti di cui al previgente articolo 68, comma 2, del TUIR (ora articolo 103, comma 2).

Per le ragioni sopra esposte, si ritiene che il criterio di ammortamento a quote decrescenti eventualmente adottato in bilancio assuma rilevanza anche ai fini IRES, purché le quote di ammortamento imputate al conto economico siano ancorate a criteri oggettivi in linea con la corretta applicazione dei principi di contabilizzazione e siano rispettati i seguenti requisiti:

- 1) il sistema delle quote decrescenti sia utilizzato per l’intero parco calciatori;
- 2) il sistema delle quote decrescenti una volta adottato, non sia modificato, salvo il verificarsi di situazioni eccezionali.

2. QUESTIONI RIGUARDANTI L'IVA

2.1 Cessione del contratto relativo alle prestazioni dei calciatori - Momento di effettuazione dell'operazione

D. La cessione del contratto avente ad oggetto le prestazioni dei calciatori concluso tra una società italiana e una società non residente (UE ovvero extra UE) prevede, di regola, un corrispettivo da pagare in più rate annuali. L'effettivo tesseramento del calciatore presso la società estera acquirente avviene con il rilascio del c.d. *International Transfer Certificate* del calciatore "ceduto", da parte della Federazione calcio del Paese di residenza della società cedente. Si chiede di chiarire quale sia il momento di effettuazione, ai fini IVA, di tale operazione.

R. Si rammenta, preliminarmente che, ai fini IVA, la cessione del contratto relativo alle prestazioni dei calciatori costituisce, ai sensi dell'art. 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, una prestazioni di servizi.

Trattandosi di una prestazione di servizi "generica", ai sensi dell'art. 7-ter del citato d.P.R. n. 633 del 1972, realizzata tra una società italiana e una società non residente, ai fini dell'individuazione del momento di effettuazione dell'operazione, valgono i criteri previsti dall'art. 6, sesto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972. In base a quest'ultima disposizione, le prestazioni di servizi generiche realizzate tra un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato (*rectius*, la società italiana) e un soggetto passivo che non è ivi stabilito (*rectius*, la società non residente) "*si considerano effettuate nel momento in cui sono ultimate ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi*".

Si ritiene che la cessione del contratto relativo alle prestazioni dei calciatori abbia carattere istantaneo, in quanto la clausola con la quale le parti stabiliscono la corresponsione rateale del corrispettivo attiene - di norma - soltanto alla regolamentazione dei rapporti economici sottesi all'operazione (*rectius*, alle

modalità di pagamento), il cui perfezionamento non è subordinato al pagamento dell'intero corrispettivo pattuito.

Conseguentemente, l'operazione deve considerarsi effettuata al momento della sua ultimazione, coincidente con la data di sottoscrizione del contratto di cessione, a prescindere dal momento in cui ha luogo il rilascio del c.d. *International Transfer Certificate* relativo al calciatore. Peraltro, ai sensi dell'art. 6, ultimo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, se anteriormente al momento di ultimazione della prestazione è pagato, in tutto o in parte, il corrispettivo, l'operazione si intende effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento.

In applicazione dei criteri sulla territorialità delle prestazioni di servizi di cui all'art. 7-ter, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, la "cessione del calciatore" effettuata da una società italiana (*rectius*, stabilita nel territorio dello Stato) nei confronti di una società non residente, è fuori campo IVA per carenza del presupposto della territorialità. Resta per il cedente italiano l'obbligo di emissione della fattura fuori campo IVA, ai sensi dell'art. 21, comma 6-bis del citato d.P.R. n. 633 del 1972. Diversamente, la cessione effettuata da una società non residente nei confronti di una società italiana, è territorialmente rilevante in Italia e, in relazione a tale operazione, la società italiana committente è tenuta ad emettere autofattura, ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.

2.2 Integrazione successiva del prezzo (additional compensation)

D. In alcuni contratti di trasferimento dei diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori è inserita una clausola di integrazione del prezzo basata su una o più delle seguenti condizioni: numero di partite giocate, eventuale accesso alla Champions League, vittoria nel campionato nazionale, ecc..

Si chiede di conoscere quale sia il momento di effettuazione dell'operazione ai sensi dell'art. 6, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972.

R. In linea con i chiarimenti forniti in relazione al momento di effettuazione della cessione del contratto relativo alle prestazioni dei calciatori, si ritiene che anche la clausola che prevede l'integrazione successiva del prezzo della cessione connessa al verificarsi di determinate condizioni assuma rilievo ai fini della individuazione del momento di effettuazione della prestazione, in linea di principio, nel momento in cui si verifica la condizione o l'evento (ad esempio, al verificarsi dell'accesso alla *Champions league*).

Per ragioni di certezza e di semplificazione operativa, tale momento va individuato nella conclusione della stagione sportiva nella quale è conseguito il risultato cui è connessa l'integrazione del corrispettivo.

2.3 Trattamento del “premio di preparazione”, del “premio alla carriera”, dell’“indennità di formazione” e del “meccanismo di solidarietà”

D. Si chiedono chiarimenti in ordine al trattamento fiscale, ai fini IVA, applicabile alle seguenti tipologie di premi/indennità disciplinati dalla legge 23 marzo 1981, n. 91, recante “Norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti” (N.O.I.F.) e dal Regolamento sullo *status* e sui trasferimenti dei calciatori:

- **Premio di preparazione (Art. 96 N.O.I.F.)**

Le società che richiedono per la prima volta il tesseramento come “giovane di serie”, “giovane dilettante” o “non professionista” di calciatori che nella precedente stagione sportiva siano stati tesserati come “giovani”, sono tenute a versare alla o alle società per le quali il calciatore è stato precedentemente tesserato un premio di preparazione calcolato sulla base di parametri aggiornati agli indici ISTAT per il costo della vita. Le società della Lega Nazionale Professionisti non hanno diritto al premio, fatto salvo il caso in cui la richiesta riguardi società appartenenti alla stessa Lega.

- **Premio alla carriera (art. 99bis N.O.I.F.)**

Alle società della Lega Nazionale Dilettanti e/o di puro Settore Giovanile è riconosciuto un compenso forfetario (pari a 18.000,00 euro) per ogni anno di

formazione impartita a un calciatore dalle stesse tesserato in precedenza come “giovane” o “giovane dilettante”, nei seguenti casi:

- quando il giocatore disputa effettivamente la sua prima gara nel campionato di serie A;
- quando il giocatore disputa effettivamente la sua prima gara nella nazionale A o nella under 21 con lo status di professionista.

Il premio deve essere corrisposto dalla società titolare del tesseramento al momento in cui si verifica l'evento o, in caso di calciatore trasferito a titolo temporaneo, dalla società titolare dell'originario rapporto con il calciatore. Nel caso in cui la società dilettantistica o di puro Settore Giovanile abbia già percepito, in precedenza, da una società professionistica, il “premio di preparazione” o il “premio di addestramento e formazione tecnica”, tale somma sarà detratta dall'eventuale compenso spettante.

- **Indennità di formazione (art. 20 del Regolamento sullo status e sui trasferimenti dei calciatori e allegato 4 del Regolamento)**

Alle società che provvedono alla formazione del calciatore viene corrisposta un'indennità di formazione nei seguenti casi:

- quando il calciatore firma il suo primo contratto da professionista;
- in occasione di ogni singolo trasferimento tra società appartenenti a due Federazioni diverse (nel corso del contratto o al termine dello stesso) fino alla stagione in cui il giocatore compie il suo 23° compleanno.

In tali casi, l'indennità è a carico, rispettivamente, della società che ha tesserato per la prima volta il calciatore come professionista ovvero della società che ha acquistato il calciatore (in tale ultimo caso l'indennità è corrisposta esclusivamente alla società di provenienza del calciatore).

In base a quanto previsto nell'allegato 4 del Regolamento sullo *status* e sui trasferimenti dei calciatori, al fine di calcolare l'indennità dovuta, le Federazioni devono classificare le loro società in un massimo di quattro categorie a seconda degli investimenti finanziari sostenuti dalle stesse per la formazione dei calciatori.

L'indennità di formazione è calcolata tenendo conto dei costi che sarebbero stati sostenuti dalla società di destinazione se questa avesse dovuto provvedere alla formazione del calciatore.

- **Meccanismo di solidarietà (art. 21 del Regolamento sullo status e sui trasferimenti dei calciatori e allegato 5 del Regolamento)**

In base a tale meccanismo, applicabile soltanto in relazione ai trasferimenti internazionali dei calciatori, nel caso in cui un calciatore professionista venga trasferito prima della scadenza del contratto, il 5 per cento di qualsiasi compenso – ad eccezione dell'indennità di formazione – corrisposto alla società di provenienza del calciatore, deve essere distribuito dalla società di destinazione come contributo di solidarietà alle società che hanno provveduto alla formazione e all'istruzione del calciatore nel corso degli anni.

R. Si rileva, preliminarmente, che tra le erogazioni premiali previste dalla normativa di settore, l'unica fattispecie per la quale è espressamente stabilito il trattamento fiscale è costituita dal “premio di addestramento e formazione tecnica” in favore della società o associazione sportiva presso la quale l'atleta ha svolto la sua ultima attività dilettantistica o giovanile. In particolare, l'art. 15 della legge n. 91 del 1981 stabilisce che le somme versate a titolo di premio di addestramento e formazione tecnica sono equiparate alle operazioni esenti da IVA ai sensi dell'art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Si ritiene che il medesimo trattamento fiscale possa trovare applicazione in relazione alle somme corrisposte a titolo di “premio di preparazione”, di “premio alla carriera” e di “indennità di formazione” in quanto si tratta di erogazioni premiali assimilabili al “premio di addestramento e formazione tecnica”, in quanto tendono a garantire lo sviluppo e il sostegno economico delle società (dilettantistiche) impegnate nella formazione giovanile dei calciatori.

Tenuto conto delle modifiche, nel frattempo, apportate alle norme dell'ordinamento sportivo che disciplinano la quantificazione del “premio alla carriera” (art. 99bis N.O.I.F.), si deve ritenere, quindi, superato l'orientamento

espresso dall' Agenzia delle Entrate in relazione al trattamento fiscale di detto premio, in base al quale il relativo importo avrebbe dovuto essere assoggettato ad imposta.

Secondo la disciplina vigente, infatti, dalle somme erogate a titolo di premio alla carriera vanno scomputati gli importi già percepiti, dalle società dilettantistiche, a titolo di premio di preparazione, di premio di addestramento e formazione tecnica. Tale "compensazione" giustifica l'assimilazione - anche ai fini del trattamento fiscale - delle erogazioni premiali in oggetto.

Richiede una considerazione a parte il "meccanismo di solidarietà", previsto soltanto in relazione ai trasferimenti internazionali di calciatori professionisti che, a differenza delle erogazioni premiali anzidette, è destinato anche a favore di società professionistiche.

In linea generale, il sistema dell'imposta sul valore aggiunto si fonda sull'esistenza di una pattuizione in ordine ad uno scambio di prestazioni reciproche, ossia la fornitura o prestazione di servizi da un lato e il corrispettivo dall'altro.

In relazione al meccanismo di solidarietà, non si ravvisa una corrispondente specifica prestazione a carico delle società beneficiarie delle somme in questione (vale a dire delle società dilettantistiche e/o professionistiche che hanno contribuito alla formazione del calciatore) nei confronti della società di destinazione del calciatore (*rectius*, la società che ha acquistato il calciatore professionista prima della scadenza del contratto). Ne consegue che, agli effetti dell'imposta del valore aggiunto, le somme erogate in applicazione del meccanismo di solidarietà costituiscono "cessioni che hanno per oggetto denaro", fuori campo IVA per carenza del presupposto oggettivo di applicazione dell'imposta, ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. a), del d.P.R n. 633 del 1972.

Tenuto conto dell'irrilevanza, ai fini IVA, delle somme erogate in applicazione del meccanismo di solidarietà, le stesse non concorrono a formare il corrispettivo della cessione del calciatore. Pertanto, la base imponibile della cessione del calciatore - esposta nella fattura emessa dalla società di provenienza - è costituita

dal corrispettivo pattuito al netto del contributo di solidarietà (*rectius*, al netto del 5 per cento del compenso pattuito).

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare siano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA